

La sanción por desatención de los requerimientos de información no exige acreditar de qué manera se han entorpecido las actuaciones inspectoras

Para el Tribunal Económico-Administrativo Central, el tipo infractor del artículo 203.1b de la Ley General Tributaria sólo exige la falta de atención del requerimiento de información debidamente notificado, sin que sea preciso acreditar de qué modo aquélla ha dilatado, entorpecido o impedido la actuación inspectora.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

El artículo 203.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), tipifica la infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa con respecto a las actuaciones de la Administración tributaria. Esta circunstancia se entiende producida cuando «el sujeto infractor, debidamente notificado al efecto, haya realizado actuaciones tendentes a dilatar, entorpecer o impedir las actuaciones de la Administración tributaria en relación con el cumplimiento de sus obligaciones». Entre las conductas que constituyen re-

sistencia, obstrucción, excusa o negativa frente a las actuaciones administrativas, la letra *b* de precepto recoge la consistente en no atender algún requerimiento debidamente notificado.

El Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante resolución de 19 de noviembre del 2024 (RG 5279/2023), ha fijado criterio en relación con el elemento subjetivo de este tipo infractor. El caso que la origina se refiere a una entidad mercantil que había desatendido tres requerimientos de información notificados por

vía electrónica y efectuados por la Inspección de los tributos a fin de solicitar justificación documental y escrito explicativo de la partida «otras aportaciones de socios» consignada por la entidad en el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2017, con identificación de los socios a los que correspondían las aportaciones. Tal desatención motivó la imposición de una sanción de diez mil euros (art. 203.5 LGT), cuya

El Tribunal Central fija criterio sobre el elemento subjetivo del tipo infractor

reclamación fue estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía al entender que en el acuerdo sancionador no quedaba suficientemente justificado el elemento subjetivo del ilícito tributario, pues señalaba de forma genérica que el comportamiento de la reclamante había impedido obtener la información necesaria para el cumplimiento de las funciones inspectoras, pero no describía en detalle en qué medida lo había hecho ni el efectivo perjuicio ocasionado. Frente a dicha resolución, el director del Departamento de Inspección interpuso un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterios en el que solicitaba la fijación de la doctrina por la que se estableciera que la acreditación del elemento subjetivo en la citada infracción no requería probar en qué medida el incumplimiento había dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones de comprobación.

El Tribunal Central da la razón al director recurrente. En primer término, remite a su resolución de 21 de mayo del 2021 (RG 3869/2000), también recaída en la unificación de criterios, donde ya declaró —aunque no fuera la *ratio*

decidendi de aquella resolución— que el tipo infractor del artículo 203.1 de la Ley General Tributaria lo constituyen las conductas que objetivamente, por su propia naturaleza, tienden a dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración tributaria, entre las cuales se encuentra la desatención de requerimientos debidamente notificados. Por tanto, no se exige para sancionar dichas conductas

la presencia de un elemento subjetivo consistente en la intención del obligado tributario de dilatar, entorpecer o impedir la actuación de la Administración, sino que basta con la concurrencia de simple negligencia. Seguidamente,

refuerza esa conclusión previa apelando a la literalidad y finalidad del artículo 203.1 de la Ley General Tributaria. A grandes rasgos, los principales argumentos del Tribunal Central son los siguientes:

- Los antecedentes legislativos y la exposición de motivos de la Ley 58/2003 ponen de manifiesto que, respecto a la tipificación de las infracciones y al cálculo de las sanciones, la intención del legislador fue reforzar especialmente las sanciones por incumplimiento del deber de suministrar información a la Administración tributaria y por resistencia, obstrucción, excusa o negativa ante la actuación de ésta.
- La interpretación efectuada por el Tribunal Regional no puede admitirse porque debilita, en lugar de reforzar, la punibilidad de la infracción contenida en el artículo 203.1 de la Ley General Tributaria. La exégesis que refuerza la infracción es la que sostiene que la desatención del requerimiento de información supone, por sí sola, incurrir en el injusto típico de la infracción por resisten-

cia, obstrucción, excusa o negativa frente a las actuaciones de la Administración tributaria, sin que haya que añadir ningún plus respecto a un presupuesto perfecta y suficientemente delimitado.

- El no atender a los requerimientos de la Inspección debidamente notificados dilata el plazo de las actuaciones inspectoras y, cuando la desatención se repite, el efecto se multiplica. La gravedad de este comportamiento se acrecienta cuando se trata de actuaciones inspectoras (arts. 147 y ss. LGT) para cuyo plazo de duración efectivo no deben tenerse en cuenta las dilaciones producidas (art. 150.2 LGT).
- Las sanciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa con respecto a las actuaciones de la Administración tributaria tienen carácter instrumental y pretenden respaldar el mejor y más eficaz cumplimiento de las actuaciones administrativas. En el caso de las actuaciones inspectoras, su relevancia se acrecienta, ya que son prácticamente el único remedio que el ordenamiento prevé frente a los obligados reacios a atender en plazo a la Inspección y para tratar así de dar cumplimiento al deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 de la Constitución).

Por último, como argumento adicional, el Tribunal Central trae a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo del 2022 (rec. 4850/2020) en la que se respondió, entre otras, a la cuestión de si la infracción tipificada en el artículo 203.5c de la Ley 58/2003 exige que los datos o antecedentes requeridos por la Administración sean de tal trascendencia que su no aportación por el obligado tributario dilate, entorpezca o impida la actuación

administrativa. La respuesta negativa dada por el alto tribunal a ese interrogante deja claro, a juicio del Tribunal Central, que, para la imposición de la sanción prevista en el artículo 203.5 de la citada ley, «tampoco es necesario que la conducta del obligado al no aportar la respectiva información haya tenido que dilatar, entorpecer o impedir específicamente la actuación administrativa de que se trate».

En consecuencia, el Tribunal Central fija como criterio que, «cuando no se atiende a un requerimiento de la Inspección debidamente notificado, sólo por ello el obligado de que se trate ya está dilatando, entorpeciendo o impidiendo las actuaciones inspectoras, con lo que si en su conducta concurre “culpabilidad”, el elemento subjetivo del artículo 183.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, la misma será constitutiva de una infracción del artículo 203.1b de dicha ley, y ello sin necesidad de que haya que acreditar de qué específico modo o manera la desatención de tal requerimiento ha dilatado, entorpecido o impedido las actuaciones inspectoras».

El anterior criterio interpretativo sugiere algunas reflexiones. Como se ha indicado, el Tribunal Central defiende de forma categórica que, para que concurra el tipo infractor del artículo 203.1b de la Ley General Tributaria, basta con que se produzca la desatención del requerimiento de información debidamente notificado, sin que sea preciso acreditar un plus o intencionalidad específica en dicha desatención. A nuestro modo de ver, este criterio podría coadyuvar a una aplicación del precepto favorecedora de la presunción de culpabilidad del infractor por la simple desatención (o atención parcial) del requerimiento de información. Debe insistirse en recordar que la existencia de responsabilidad por infracción tributaria no puede considerarse el desenlace obligado de

cualquier incumplimiento de las obligaciones que incumben al contribuyente (STS de 6 de junio del 2008, rec. 146/2004, FJ 4). Corresponde a la Administración tributaria acreditar que la conducta que trata de sancionar es culpable, aunque sea a título de simple negligencia, declaración que, como recuerda de forma reiterada el Tribunal Supremo, «debe ser objeto de una motivación singular y amplia, que huya de fórmulas estereotipadas de empleo masivo», sin que el órgano sancionador quede dispensado de profundizar en la constatación y plasmación formal de la culpabilidad, indicando si lo es a título de dolo o culpa (STS de 29 de octubre del 2024, rec. 2248/2023, FJ 4).

Por otra parte, la resolución comentada conecta con otras del mismo tribunal en las que, a partir del tenor literal y finalidad del artículo 203 de la Ley General Tributaria, se ha concluido que, en el supuesto de desatención de requerimientos de información notificados por vía electrónica, el tipo infractor de dicho precepto no exige una notificación material o efectiva de la actuación administrativa, sino tan sólo que la notificación se haya producido

conforme a Derecho, generando lo que sería un simple conocimiento formal. De este modo, una vez que se entiende rechazada la notificación del requerimiento como consecuencia de no acceder a su contenido en el plazo legalmente previsto, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción correspondiente, sin perjuicio de que puedan apreciarse, en su caso, las circunstancias de exoneración de responsabilidad establecidas en el artículo 179 de la Ley General Tributaria (resoluciones de 21 de mayo del 2021, RG 3869/2020, y de 21 de junio del 2023, RG 2394/2021 y RG 7867/2020). De nuevo, este último criterio debe conciliarse con la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 84/2022, de 27 de junio, y 147/2022, de 20 de noviembre) conforme a la cual, en virtud del derecho a la tutela judicial efectiva, la Agencia Tributaria no puede dar por válida una notificación enviada a la dirección electrónica habilitada si se tiene conocimiento de que el contribuyente no ha accedido a tal notificación y, por ende, se ha incumplido la finalidad de esta última, lo que exige atender a los supuestos y circunstancias específicas presentes en cada caso.